



TITLE:

# プログラミングの展開とBSCの意義

AUTHOR(S):

堀井, 悟志

---

CITATION:

堀井, 悟志. プログラミングの展開とBSCの意義. 経済論叢 2003, 172(5-6): 101-117

ISSUE DATE:

2003-11

URL:

<https://doi.org/10.14989/45603>

RIGHT:

## プログラミングの展開と BSC の意義

堀 井 悟 志

### I 戦略と予算における複雑な連携

環境の不確実性に対応するためには、適切に策定された戦略を適切に実行することが重要である。戦略を適切に実行するために、近年では Kaplan and Norton によるバランスト・スコアカード (balanced scorecard: 以下, BSC と略記する) (Kaplan and Norton [1992]) に注目が集まっている。

BSC に関しては、これまでもかなりの研究がなされてきている。代表的な研究としては、BSC の全体的な構造について検討したもの (Kaplan and Norton [1992], [1996], [2001], 伊藤・清水・長谷川 [2001], 小菅 [1997], 櫻井 [2002a] など), 戦略マップ (strategy map), 学習・成長の視点など BSC の一部に焦点を当てたもの (小倉 [2003], 清水 [1998], 長谷川・清水 [2001] など), 構造について批判的な考察を行ったもの (Norreklit [2000], 小林哲夫 [2000], 小林啓孝 [1998] など), BSC の実務への適用 (櫻井 [2002b], 田中 [2003] など), BSC の発展過程を検討したもの (飯塚 [1998], 古田 [2000] など), BSC と予算管理の関係について論じたもの (長谷川 [2002a], 浜田 [1998] など), BSC における指標間の関係に関する研究 (Lipe and Salterio [2000], [2002], 加登・河合 [2002] など) などが挙げられる。

それらの研究においては、次のような予算管理システム (budgetary management system) に対する批判がなされている。予算管理の「プロセスが戦略的計画設定プロセスとは別に行われている。そのために、統制のための主要

な手段として予算が用いられていると、〔戦略を実行することよりも〕短期的な財務目標値を達成することに注意が向けられる」(Kaplan and Norton [2001] p. 279, [ ] 内は筆者)。戦略と予算管理システムの「関連性は必ずしも明確にはなっていなかった。つまり、戦略の実行過程を明確にモニターする仕組みは組み込まれていなかった」(田中 [2002] 5 ページ)。「戦略と予算との間の連携は希薄で……長期的な計画である戦略を短期的な予算管理で遂行しようとするのはかなり困難である」(長谷川 [2002a] 4 ページ)。予算管理システムは、「戦略を策定し、遂行するといったプロセスと有機的に結合しているとは言いがたい」(清水 [2001] 5 ページ)。このように戦略と予算管理システムが有機的に連携されていないという欠点を補うシステム、つまり戦略と予算管理システムとの間の「連携をつなげる」(長谷川 [2002a] 4 ページ) システムとして BSC は取り上げられている。

確かに、予算管理システムは「業務執行計画として現実の企業活動を規定し、戦略的経営計画に盛り込まれたビジョンを具体化する」(櫻井 [1986] 44-45 ページ) ために用いられる。「予算は特定の期間、通常一年に対して、量的に、通常貨幣額で表現された計画」(Anthony and Welsch [1974] p. 304) であるが、戦略が予算へと「統合され吸収されるプロセスは、ときには戦略的目標が予算のうちに明確に痕跡をとどめないような複雑な経過を持って」(小林健吾 [1995] 35 ページ) いる。戦略と予算が複雑な連携をもつとすれば、その連携について、BSC 以前にはどのように考えられてきたのかを明らかにすることが、BSC の理解には必要不可欠である。この戦略と予算を連携づけるプロセスは、これまでは主としてプログラミング (programming) という概念により Anthony や Lorange によって議論されてきている<sup>1)</sup>。そこで、本論文では、

1) プログラミングにより戦略的計画設定と「会計重視型マネジメント・コントロール」(堀井 [2003] 64 ページ) は連携づけられる。会計重視型マネジメント・コントロールと Anthony に代表される戦略重視型マネジメント・コントロールの相違については堀井 [2003] を見よ。本論文では、プログラミングと BSC の比較を行うことが目的であるので、各マネジメント・コントロールに関する詳細な議論は行わない。

まずプログラミングに関して Anthony と Lorange の経営管理プロセス論を検討する。そして、それにより BSC の全てが革新的なものなのか、従来の議論から徐々に展開されてきたものなのか、展開されてきたものなら新たに展開されたものは何であるのか、といった BSC の意義を明確にしていきたい。

## II プログラミング概念の登場

1965年, Anthony は, 計画 (planning) / 統制 (control) システムに対して, 戦略的計画設定 (strategic planning) / マネジメント・コントロール (management control) / オペレーショナル・コントロール (operational control) という枠組を提示した (Anthony [1965])。その枠組には, プログラミングという概念は存在していなかった。その後, Anthony はマネジメント・コントロールの第一局面としてプログラミングを位置づけた (Anthony [1970], Anthony and Welsch [1974])<sup>2)</sup>。

ここで, 戦略的計画設定とは「組織の諸目標およびこれらの目標を達成するための戦略を決定するプロセス」(Anthony [1988] p. 10) である。目標とは「広い, 期間を限定しない, 全体としての組織の狙いを描写したもの」(Anthony [1988] p. 30) で, 「満足のいく資本利益率の稼得, 雇用安定, 良い労働環境の提供, 社会奉仕」(Anthony [1988] p. 30) などが挙げられる。戦略とは, 「目標を達成するために組織によって採用された方針」(Anthony [1988] p. 31) である。具体的には, 多角化戦略 (Anthony [1988] p. 31) や, 事業戦略として, 拡大・維持・収穫・撤退戦略, 低コスト・差別化戦略が挙げられる (Anthony and Govindarajan [2001] p. 571)。

次に, マネジメント・コントロールとは, 「管理者たちが組織の戦略を実施するために組織のほかのメンバーに影響を与えるプロセス」(Anthony [1988]

2) Anthony and Govindarajan [2001] では, 戦略的計画設定が戦略策定 (strategy formulation) に, そしてプログラミングが戦略的計画設定に名称が変更されたが, 定義の上でも, 内容的にも相違はない。本論文では, 一般に使われている言葉に基づいて, 「戦略的計画設定」, 「プログラミング」という言葉を使用する。

p. 31) である。そこではプログラミングから始まり、予算編成が行われ、実行の後に統制が行われる (Anthony [1988] p. 80)。「予算とは特定の期間、通常一年に対して、量的に、通常貨幣額で表現された計画である」(Anthony and Welsch [1974] p. 304)。「各責任センターは、予算にあうように業務を実行し、成果が測定、報告される。その後、業績が満足のいくものであるかどうかを判断するため、実績が予算と比較される。もし満足のいくものであれば、責任センターは報酬という形でフィードバックをうける。もし満足のいくものでなければ、修正行動というフィードバックが行われる」(Anthony and Govindarajan [2001] p. 65)<sup>3)</sup>。

上に指摘した戦略的計画設定と予算編成を結び付けるのが、プログラミングである。プログラミングとは、「向こう数年間に組織が着手するプログラムの決定と、各プログラムへの適切な資源配分の決定を行うプロセス」(Anthony and Welsch [1974] p. 302) である。「プログラミングには2つの段階がある。第一段階は〔個別〕プログラムの分析と決定である」(Anthony and Welsch [1974] p. 303. [ ] 内は筆者)。ここで、プログラムとは、投資計画や研究開発計画、そして製品別、市場別計画などである (Anthony [1970] p. 315. Anthony and Welsch [1974] pp. 302-303, Anthony [1988] p. 82)。第二段階は、「個別プログラムを長期計画に示されるように企業全体としての計画に適合化させる」(Anthony and Welsch [1974] p. 303) ことで、個別計画の全社的な総合調整である。つまり、前者は個別計画、後者は期間総合計画の作成である。

プログラミングは、戦略的計画設定において決定された「目標や戦略の文脈内で意思決定がなされる」(Anthony [1970] p. 315)。そして、プログラミングにおいて「承認されたプログラムが予算編成の基礎」(Anthony and Welsch

3) 同様の内容の記述は、Anthony and Welsch [1974] pp. 304-305, Anthony [1988] pp. 89-99 にも見られる。ここでは、それらの内容をまとめている記述として Anthony and Govindarajan [2001] を引用している。

[1974] p. 304) となり、予算編成において「個々のプログラム別に作成されていた計画が、責任センター別に翻訳される」(Anthony and Welsch [1974] p. 304)。このようにして、戦略的計画設定とプログラミング、プログラミングと予算が連携される。

プログラミングを提示した Anthony の貢献は大きいですが、個別計画や期間総合計画の具体的な内容や、各計画間の具体的な関係については議論されていない。また、Lorange (後述) が行ったようなプログラミングやプログラムに対するモニターの役割についての十分な検討もなされていない。

### III Lorange の経営管理プロセス論

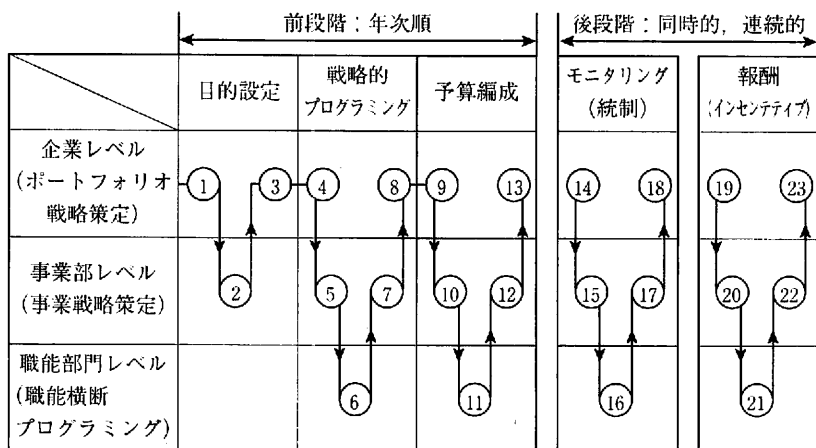
Lorange は、1975年に目的設定 (objectives setting)、戦略的プログラミング (strategic programming)、予算編成という 3 サイクルからなる計画プロセスを、そして、1980年には、モニタリング (monitoring) と報酬 (rewarding) という 2 つの統制プロセスを加えた 5 サイクル・モデルを提示した (Vancil and Lorange [1975], Lorange [1980])。そして Lorange は、横に上述の 5 サイクルを、そして組織階層における情報のフロー (トップ・ダウン/ボトムアップ双方のコミュニケーション) を縦に記した。それが、第 1 図である。以下、各段階 (プロセス) について検討していく<sup>4)</sup>。

第一段階の目的設定は、「主に適切な戦略案、つまり下位組織のみならず、企業全体としてどのような方向に進むべきかを識別することを目的としている」(Lorange [1980] p. 31)。具体的には、環境分析 (環境の予測、制約の識別)、企業目標の決定、企業戦略、事業戦略の策定であり、Anthony の言うところの戦略的計画設定と内容的には同じである (Lorange [1980] pp. 32-38)。

第二段階の戦略的プログラミング段階は、「選択された戦略を成し遂げるた

4) ここでは、図に従い、各プロセスとコミュニケーションについて検討していくが、紙幅の関係上各番号の説明については省略する。各番号の説明については、Vancil and Lorange [1975] pp. 84-85, Lorange [1980] pp. 55-60 を見よ。

第1図 戦略的計画設定プロセスの情報フローと諸段階の概念モデル



出所：Lorange [1980] p. 55. 一部省略。

めの戦略的プログラムを開発する」(Lorange [1980] p. 39) プロセスである。戦略的プログラムとは、既存収益プログラム（既存製品ラインに対する販売計画の開発、既存製品の改良計画など）、新収益プログラム（新製品開発計画など）、効率改善プログラム（生産／流通プロセスの合理化計画など）、支援プログラム（経営情報システムの改良などのよりよい管理支援活動の開発など）などの内部プロセスに関するプログラムである（Vancil and Lorange [1975] p. 89, Lorange [1980] pp. 39-40）。戦略的プログラミングにおいては、「目標とプログラムの適合性」(Vancil and Lorange [1975] p. 88)、つまりプログラムがいかにして目標を達成するのかという因果関係の分析が重要となる。

第三段階の予算編成は、「全社の各責任センターごとに一組の具体的な目標を設定する段階」(Vancil and Lorange [1975] p. 89) である。この段階では、「プログラムの短期実施活動の確立、様々な組織単位への特定の課業の割り当て、必要な財務的資源の割り当て」(Lorange [1980] p. 46) が行われる。

第四段階は、モニタリングである。モニタリング段階は、「決定された戦略の達成に向けての進捗の測定を意図している」(Lorange [1980] p. 49)。「予算

は、戦略的方向のたった一年分を表現しているだけ」(Lorange [1980] p. 165) であるので、「予算達成が戦略達成への進捗とは限らない」(Lorange [1980] p. 165)。そのために、予算に対するモニタリングのみではなく、3つの段階(目的設定、戦略的プログラミング、予算編成)の各々の業績について進捗の測定がなされる(Lorange [1980] p. 49)。そして、モニタリングの手段としては、目的設定段階に対しては軌道修正であるステアリング・コントロールが、戦略的プログラミング段階に対しては続行／中断コントロールが、そして予算編成段階に対しては、事後統制である学習統制がそれぞれ支配的である(Lorange [1980] pp. 49-51)。

ここで特に注目したいことは、具体的なモニタリング対象として、戦略的プログラムに対してはプログラム自体の進捗を管理する非財務的指標であるマイルストーンや中間目標が、目的に対しては売上成長率や市場占有率といった先行的な業績目標が利用されることである(Lorange [1980] pp. 165-166)<sup>5)</sup>。また、Lorange はプログラムや目的の有効性をモニターするために、計画前提となっている環境要因をモニターすることを提案している(Lorange [1980] p. 167)。ここで、モニタリングのためには、モニタリング対象となる各指標(項目)は、先の計画段階において、予め目標値が与えられておく必要がある(Lorange [1980] pp. 166-167)。

第五段階はインセンティブである。インセンティブ段階は、企業の戦略や目標と個人の目標を一致させるためのメカニズムで、金銭的な報酬、昇進や配属、個々人に対するフィードバックが挙げられている(Lorange [1980] pp. 52-53)。もちろん、「長期的な環境適応と短期的な業績統合の両方を達成する」(Lorange [1980] p. 54)が重要であり、「インセンティブが目的・プログラム・予算における業績と結びついていること」(Lorange [1980] p. 54)を重要視している。つまり、短期的な業績である予算のみならず、長期

5) Lorange [1984] は、マイルストーンの具体例として、消費者味覚テスト、試験的醸造に対する中間目標などを挙げている。



的成功のための目的・プログラムとインセンティブの結びつきをも重要視している。

このように Lorange は、5つの段階（プロセス）からなる計画と統制プロセスを提示したが、さらに組織階層を上下するコミュニケーションを強調した。すなわち、Lorange モデルにおいては、企業レベル→事業部レベル→職能部門レベルという組織階層に応じて縦に記されている「コミュニケーション」（Lorange [1980] p. 54）が重要な概念として提起されている。ここで、コミュニケーションとは、「様々なレベルに対して責任を有している管理者間のインタラクションと反復」である（Lorange [1980] p. 54）。各段階において、目的の公表、戦略・プログラム・予算作成要求、業務実行の表明といった企業レベルから事業部レベルへ、そして事業部レベルから職能部門レベルへのトップダウンの意思表示（第1図における①、④、⑤、⑨、⑩、⑭、⑮、⑲、⑳）と、戦略・プログラム・予算の提案、実績報告といったボトムアップの情報提供（②、⑥、⑦、⑪、⑫、⑯、⑰、㉑、㉒）の両面が存在している。このようなトップダウン／ボトムアップのインタラクションにより、「組織の個々人の創造性、技能、洞察の発揮が可能になる」（Lorange [1980] pp. 60-61）。また、反復性（③→①、⑧→④、⑦→⑤、⑬→⑨、⑫→⑩への戻り）により計画は改訂され、各段階において調整されたコミットメントが達成される（Lorange [1980] p. 61）。

Lorange は、上下双方向のコミュニケーション（情報フロー）を基軸として、戦略的計画設定とマネジメント・コントロールとの調整を図るための「調整プロセス」として、戦略的プログラミングを提起していたのである。

以上、従来はさほど取り上げられてこなかった Lorange の経営管理プロセス論をかなり詳細に紹介した。そこでは、戦略的プログラミングの強調、非財務的指標の利用、因果関係、目的設定・プログラミングに対するモニタリング、目的設定・プログラムとインセンティブ（報酬）のリンク、コミュニケーションなどの特徴があり、Anthony のフレームワークを堅固に補強した多大な貢

献を見て取ることができる<sup>6)</sup>。しかし、プログラムとして考えられているものが、結果として直接財務的指標につながる販売計画や新製品開発計画といった内部プロセスのみに焦点をあてたものであり、内容的には環境を所与としているために、「クローズド・システム」(Thompson [1967] p. 4) として特徴づけることができる。

以下では、BSC について考察し、Lorange の経営管理プロセス論と比較検討することにより、BSC の意義を明確にしていきたい。

#### IV BSC の基本構造とその特徴

BSC は、財務の視点、顧客の視点、業務プロセスの視点、学習と成長の視点という 4 つの視点から構成され、各視点においてそれぞれ適切な戦略目標、成果尺度、目標値、実施項目を選択し、組み合わせることで作成される (Kaplan and Norton [1992], [1996], [2001] など)<sup>7)</sup>。BSC の基本的なモデルは第 2 図のように示される。

BSC は、次のような 4 つのステップによる循環的なプロセスを有している (Kaplan and Norton [1996] p. 10)<sup>8)</sup>。

- ① ビジョンおよび戦略の明確化と変換
- ② 戦略目標と成果尺度の周知と連携
- ③ 計画、目標値の設定、および実施項目のベクトルの調整
- ④ 戦略のフィードバックおよび学習の強化

まず、① ビジョンおよび戦略の明確化と変換が行われる。ここではまず、戦略が、4 つの視点 (財務、顧客、業務プロセス、学習と成長) から検討され、戦略目標 (strategic objectives) に置き換えられる。戦略目標を設定したら、

6) 津田 [1994] は、予算管理システムの発展段階の一つとして、Lorange の 3 サイクルモデルを取り上げられている。

7) 各視点の詳細な説明、視点に関する検討については、Kaplan and Norton [1996]、長谷川 [2002b]、小菅 [1997] などを見よ。

8) 以下、各ステップにおける詳細は、Kaplan and Norton [1992]、Kaplan and Norton [1996]、Kaplan and Norton [2001] よりまとめたものである。

第2図 BSCの基本的なモデル（ファッション小売業者の例）

戦略目標		成果尺度	目標値	実施項目
財務	収益性	営業利益	20%増加	ストア・ロイヤリティ・プログラム
	収益増大	店舗の収益増大率	12%増加	
顧客	製品の品質	返品率 —品質 —その他	毎年50%削減	品質管理
	購買経験	顧客ロイヤリティ —会員数 —ユニット数	60% 2.4ユニット	顧客のロイヤリティ
内部プロセス		Aクラス工場からのマーチャンダイズ	3年以内に70%	全社的工場開発プログラム
	Aクラスの工場	在庫の品目	85%	
	ライン計画の管理			
学習・成長		利用可能な戦略スキルの%	第1年(50%) 第2年(75%)	戦略スキル・プラン
	工場のレーションシップスキル	計画に対する戦略システム		バイヤーの情報システム
	マーチャンダイズ購入/計画システム			

出所：Kaplan and Norton [2001] p. 71. 一部省略，修正加筆。

その達成を測定するための成果尺度（outcome measures）を設定する。

次に、② 戦略目標と成果尺度の周知と連携が行われる。このプロセスを通じて、組織の上部と下部に戦略を伝え、その戦略と事業部別あるいは個人別の目的を関連づけることができる。つまり、BSCは戦略についてトップとコミュニケーションをとるための基礎を提供するのである。また、BSCにおけるコミュニケーションに際しては、会議やレポートなどが利用されるが、コミュニケーションは、トップ・ダウンによる一方向ではなく、インタラクティ

ブ・システムとして問い、議論、対話を行うべきである<sup>9)</sup>。

③ 計画、目標値の設定、および実施項目のベクトルの調整が行われる。ここでいう目標値 (target) とは、戦略目標を達成するために設定される具体的な到達目標であり、実施項目 (initiative) とは、戦略を遂行するための第一歩となる具体的な活動である。BSC においては、3 年から 5 年ぐらいの範囲で達成できれば企業を変革するような目標値を成果尺度に対して設定しなくてはならない。この時、3 年から 5 年の目標値に対して、次年度の間どのレベルまで達成するかという中間目標 (milestone) が設定される。この実施項目を決定した際に、実施項目に必要な資源の量が認識される。そして必要資源が、年次予算に組み込まれる。

最後に、④ 戦略のフィードバックおよび学習の強化である。ここでは、BSC において設定されている各成果尺度における目標と実績の分析による戦略に対する進捗状況はもちろんのこと、戦略 (プログラム) の有効性に対してモニターが行われる。BSC は、事業の活動を因果関係の中に描き出しているため、個々の実施項目を実行しても戦略目標が達成できない場合には、戦略自体あるいはその論理が正しくない可能性があり、戦略そのものの再検討を促す。つまり仮説の検証である。この仮説の検証や、戦略の基礎となる前提の検討により、戦略 (プログラム) の有効性がモニターされる。

以上が、BSC の基本的なそのプロセスである。第 2 図において矢印で示されているように、BSC において強調される概念として「因果関係 (cause-and-effect relationship)」がある。第 2 図の例における因果関係は、次のようになる。「顧客の維持とこれによる収益の増大を導く製品の品質および製品の入手可能性という顧客の目標に、……工場の管理プログラムとラインの計画プロセスという 2 つの内部プロセスは貢献する。工場の管理プログラムは、製品を生産するのに使用される工場品質を決定し、ラインの計画プロセスは数量、ラインの組合せ、および生産場所を決定する。新しいスキルと情報システムは、こ

9) これは、②に限定したものではなく、③や④においても言えることである。

れら2つのプロセスを支援する」(Kaplan and Norton [2001] pp. 70-71)。「最終的には優れた財務業績を達成する」(Kaplan and Norton [1996] p. 14) ためこのようなつながりが因果関係である。因果関係について、第2図のように描き出したものは「戦略マップ」(Kaplan and Norton [2001]) と呼ばれている。

また、Kaplan and Norton はインセンティブ・システムとバランス・スコアカードの目標はリンクしていなければならないとしている (Kaplan and Norton [1996] p. 217, Kaplan and Norton [2001] p. 253)。BSC とインセンティブ・システムをリンクさせることにより、従業員の関心を戦略の実行に最も重要な尺度に向けさせたり、モチベーションを高めたりすることが可能になる (Kaplan and Norton [2001] p. 255)。

以上の検討から、BSC にきわだつ特徴は、(1)非財務的指標の利用、(2)因果関係、(3)戦略的フィードバック、(4)コミュニケーション、(5)インセンティブとのリンクといった5つに集約できると思われる。

そこで、これらの5項目について Lorange の経営管理プロセス論と比較検討を行い、BSC の意義をより明確にしたい。

## V Lorange の経営管理プロセス論から BSC へ

Lorange の経営管理プロセス論と BSC の特徴をまとめると第1表のようになる。

第一は、非財務的指標である。非財務的指標の利用という点では、両者相違はない。しかし、非財務的指標の範囲が大きく異なっている。Lorange が内部プロセスのみのプログラミングにしか着目しなかったのに対して、BSC においては内部プロセスはもちろんのこと顧客の視点や学習・成長の視点にも着目している。この学習・成長の視点の導入は、組織内の無形資産、人的資源への注目、活用を意味している。また、顧客の視点の導入は、プログラムに市場情報を取り入れること、そしてプログラムとして市場への働きかけを行うこと

第1表 Lorange モデルと BSC の特徴の比較

	Lorange	BSC
非財務的指標	利用する (マイルストーン, 中間目標) ※プログラムは内部プロセスに限定	利用する (顧客, 内部プロセス, 学習・成長 の3つの視点)
因果関係	単純(財務目標とプログラム) プログラム間是不明確	複雑(戦略マップの構築) 指標間の因果関係を考慮
統制	戦略の進捗状況, 目的(戦略)・ プログラムの有効性のモニター 統制対象は先行的指標, マイル ストーン, 中間目標, 計画前提	戦略の進捗状況, 戦略(プログラム)の有効性を モニター 統制対象は, 各指標, 前提
コミュニケーション	戦略の伝達 対話 範囲: 職能部門長まで	戦略の伝達 対話 範囲: 個人まで
インセンティブ	目的(戦略)・プログラムとのリンク	BSC における目標とのリンク

を意味し, Lorange のクローズド・システムから, 環境との相互作用に注意を向ける「オープン・システム」(Thompson [1967] p. 6) へと展開されていることがわかる<sup>10)</sup>。

第二は, 因果関係である。因果関係についても両者とも考慮されている。しかし, Lorange モデルにおける因果関係は財務目標に直接的につながる単純な因果関係(内部プロセスと財務目標の間)に限定されており, 各目標・プログラム間の関係については述べられていない。それに対し, BSC においては顧客の視点や学習・成長の視点に加わることで, 直接的には財務目標に反映されない非財務的指標が利用され, 複雑な因果関係が想定されている。そして, この複雑な因果関係を描き出すために, 戦略マップが利用される。

第三は, 統制である。統制においては, 両者とも戦略の進捗状況のモニターと戦略(目的, プログラム)の有効性のモニターを目的としており, 概念的な

10) Lorange も, モニタリング段階においては, 計画前提としての環境要因を取り上げてはいるが, プログラミングとして環境要因を取り入れているのではない。

相違は見当たらない。また、第四のコミュニケーション（戦略の周知伝達、メンバー間の対話）、第五のインセンティブについても、コミュニケーションの範囲に相違はあるものの概念的な相違はない。

このように見てくると、Lorange の経営管理プロセス論に多くの BSC の特徴が含まれており、BSC の全てが革新的というわけではないことが明らかになる。その点を考慮して言えば、BSC の最大の意義は、プログラミング・プロセスへの顧客の視点（オープン・システム化）、学習・成長の視点（無形資産、人的資源への注目）の導入、それに伴う複雑な因果関係の戦略マップによる構築にあると言える。また、Lorange の経営管理プロセス論は、何らかのフォーマットを提示しているわけではなく、各プロセスの機能についてのみ詳しく議論しているのに対し、BSC は機能に加えて1つのシステムとして、BSC における4つの視点や戦略マップといった実用に向けてのフォーマットをビジュアル化し提示しているということも、重大な意義として評価することができる。

最後に今後の課題を挙げて終わりにしたい。Lorange の経営管理プロセス論から、BSC へと展開された過程を、社会の変化を交えながら検討する必要がある。その際、1980年代の日本企業の成長を支えた TQC、特に方針管理と BSC の関係についても検討が必要であると思われる。BSC と「方針管理とは異なる」（櫻井 [2003] 290ページ）とする見解も存在するが、BSC の機能やそのフォーマットは、方針管理と同様であるように思われる。BSC と方針管理に関係についての論証は、今後の課題としたい。

#### 参考文献

- Anthony, R. N. [1965] *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, Massachusetts, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳 [1968] 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社)。  
----- [1970] *Management Accounting Principles*, Rev. ed., Homewood, IL,

- Richard D. Irwin.
- [1988] *Management Control Function*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.
- Anthony, R. N. and G. A. Welsch [1974] *Fundamentals of Management Accounting*, Homewood, IL, Richard D. Irwin.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan [2001] *Management Control Systems*, 10th ed., New York, McGraw-Hill.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton [1992] "The Balanced Scorecard: Measure that Drive Performance," *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, January-February, pp. 71-79.
- [1996] *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press. (吉川武男訳 [1997] 『バランス・スコアカード——新しい経営指標による企業変革』生産性出版)。
- [2001] *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳 [2001] 『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社)。
- Lipe, M. G. and S. T. Salterio [2000] "The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures," *The Accounting Review*, Vol. 75, No. 3, pp. 283-298.
- [2002] "A Note on the Judgmental Effects of the Balanced Scorecard's Information Organization," *Accounting, Organization and Society*, Vol. 27, No. 6, pp. 531-540.
- Lorange, P. [1980] *Corporate Planning: An Executive Viewpoint*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.
- [1984] "Strategic Control: Some Issue in Making it Operationally More Useful" in *Competitive Strategic Management*, ed. by R. B. Lamb, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall.
- Norrekli, T. [2000] "The Balance of the Balanced Scorecard: A Critical Analysis of Some of its Assumption," *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, pp. 65-88.
- Thompson, J. D. [1967] *Organizations in Action*, New York, McGraw-Hill. (高宮晋監訳 [1987] 『オーガニゼーション・イン・アクション』同文館)。
- Vancil, R. F. and P. Lorange [1975] "Strategic Planning in Diversified Companies," *Harvard Business Review*, January-February, pp. 81-90.



- 飯塚 勲 [1998] 「業績指標と戦略の管理会計」『會計』第154巻第4号, 58-75ページ。
- 伊藤嘉博・清水 孝・長谷川恵一 [2001] 『バランスト・スコアカード——理論と導入』ダイヤモンド社。
- 小倉 昇 [2003] 「BSC と組織の学習能力」『企業会計』第55巻第5号, 47-53ページ。
- 加登 豊・河合隆治 [2002] 「管理会計における非財務的情報の活用」『国民経済雑誌』第186巻第1号, 71-88ページ。
- 小菅正伸 [1997] 「戦略管理会計手法としてのバランスト・スコアカード」『商學論究』第45巻第1号, 13-41ページ。
- 小林健吾 [1995] 「差額利益分析と期間損益」『青山経営論集』第30巻第2号, 35-59ページ。
- 小林哲夫 [2000] 「BSC と戦略的マネジメント」『會計』第158巻第5号, 1-13ページ。
- 小林啓孝 [1998] 「管理会計変貌の視点」『會計』第153巻第3号, 58-70ページ。
- 櫻井通晴 [1986] 「経営計画と企業予算」(佐藤精一編『現代管理会計の展開』中央経済社) 39-54ページ。
- [2002a] 「バランスト・スコアカードによる企業価値の創造」(櫻井通晴編『企業価値創造のためのABCとバランスト・スコアカード』同文館出版) 185-197ページ。
- [2002b] 「ユニシスのバランスト・スコアカード」(櫻井通晴編『企業価値を創造する3つのツール——EVA・ABC・BSC』中央経済社) 179-196ページ。
- [2003] 『バランスト・スコアカード——理論とケース・スタディ——』同文館出版。
- 清水 孝 [1998] 「因果連鎖を組み込んだマネジメント・コントロール・システムの展開」『早稲田商學』第376号, 61-86ページ。
- [2001] 『経営競争力を強化する戦略管理会計』中央経済社。
- 田中隆雄 [2002] 「戦略の実行と業績評価——戦略的マネジメント・システムに関連して——」『會計』第161巻第4号, 1-15ページ。
- [2003] 「BSC による戦略的マネジメント・システムの構築」『企業会計』第35巻第5号, 24-32ページ。
- 津田博士 [1994] 『予算管理論——環境適応と業績統合——』同文館。
- 長谷川恵一 [2002a] 「戦略的経営と管理会計——バランスト・スコアカードの可能性——」『原価計算研究』第26巻第1号, 1-11ページ。

- 長谷川恵一 [2002b] 「バランスト・スコアカードにおける役割期待」(櫻井通晴編『企業価値を創造する 3 つのツール——EVA・ABC・BSC』中央経済社) 103-124ページ。
- 長谷川恵一・清水 孝 [2001] 「バランスト・スコアカード経営における戦略マップの意義」『企業会計』第53巻第2号, 42-49ページ。
- 浜田和樹 [1998] 「予算管理における戦略的視点の重要性」『西南学院大学商学論究』第45巻第2号, 1-23ページ。
- 古田隆紀 [2000] 「『バランスト・スコアカード』再論」『原価計算研究』第24巻第2号, 58-70ページ。
- 堀井悟志 [2003] 「マネジメント・コントロール論の変化と戦略管理会計論」『管理会計学』第11巻第2号, 57-69ページ。